

2014年下期 会計基準設定主体国際フォーラム（IFASS）会議報告

I. はじめに

会計基準設定主体国際フォーラム（International Forum of Accounting Standard Setters: IFASS）は、各国会計基準設定主体およびその他の会計基準に関連する諸問題に対する関心の高い組織による非公式ネットワークであり、元カナダ会計基準設定主体の議長であり元国際会計基準審議会（IASB）メンバーであるトリシア・オマリー氏が議長を務めている。毎年、春秋の2回、会合が開催され、今回の参加者は、英国、ドイツ、フランス、イタリア、ベルギー、オランダ、オーストリア、デンマーク、ノルウェー、スウェーデン、スペイン、オーストラリア、ニュージーランド、台湾、日本、韓国、香港、シンガポール、マレーシア、インド、インドネシア、ネパール、パキスタン、レバノン、シリア、米国、カナダ、メキシコ、ブラジル、スーダン、ジンバブエ、南アフリカの各基準設定主体等からの代表者に加えて欧州財務報告諮問グループ（EFRAG）からの代表者およびその他の地域グループの代表者、国際公会計基準審議会（IPSASB）からの代表者など総勢83名であった。IASBからはイアン・マッキントッシュ副議長、アラン・テシイラシニア・ディレクター他が参加した。

企業会計基準委員会（ASBJ）からは、小野委員長、小賀坂副委員長、関口常勤委員、紙谷ディレクターの4名が出席した。

II. 今回の会議の概要

今回の会議は、次の予定表に沿って行われた。

No	議題	担当
2014年9月30日		
1	IASBの研究計画	ドイツ、IASB
2	国際公会計基準審議会の活動状況	IPSASB
3	前回会議の評価、今後の計画等	IFASS議長
2013年10月1日		
4	IFASSメンバーによるプロジェクト	
	(1) のれんの減損と償却	日本、イタリア
	(2) 持分法	EFRAG
	(3) キャッシュ・フロー計算書	英国
	(4) 個別財務諸表	EFRAG、イタリア、スペイン

		ン、オランダ
5	IFRS 適用が会計の品質及び経済に与えた影響	韓国
6	IFRS 解釈指針委員会の活動状況	IASB
7	時事的な問題	
	(1) 退職給付制度の会計及び報告	オーストラリア
	(2) 企業結合において獲得した資産に係る公正価値測定の見直し入れの表示	EFRAG
	(3) IFRIC 第 12 号に関する建設フェーズにおける収益認識	インド
	(4) 国際会計基準 (IAS)規則に関する欧州委員会の評価	ドイツ
8	IFASS メンバーによる新規プロジェクト	
	(1) 財務報告研究所の活動状況	イギリス
	(2) 民間及び公的セクターにおける非営利機関の財務報告	カナダ
	(3) 請求権の分類	EFRAG

1. IASB のリサーチ計画

ドイツの会計基準設定主体 (DRSC) から IASB のリサーチ計画について説明され議論が行われた。

特に、会計基準の設定プロセスにおけるリサーチ活動の役割、各国会計基準設定主体の役割について説明があったうえで、次の個別プロジェクトの状況について議論がなされた。

- 動的リスク管理の会計処理
- 共通支配下における企業結合
- 開示に関する取組み
- 割引率
- 排出権取引
- 持分法会計
- 資本の特徴を有する金融商品
- 外貨換算、インフレーション会計
- 法人所得税
- 負債 (IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発債務」の修正)
- 業績報告
- 料金規制事業
- 退職後給付

2. 国際公会計基準審議会の活動状況

このセッションでは、国際公会計基準審議会（IPSASB）から、2015年以降の戦略協議、2015年から2019年の作業プログラム、現金主義のあり方、IPSASBのガバナンス及び監督、今後のステップについて説明がなされた。

3. 前回会議の評価、今後の計画等

このセッションでは、前回会議の評価について報告がなされたうえで、今後の計画について議論がなされた。その結果、来年上期はドバイでIFASS会議を開催することとなった。

4. IFASSメンバーによるプロジェクト

(1) のれんの減損と償却

このセッションでは、ASBJ、イタリアの会計基準設定主体（OIC）からのれんの減損と償却プロジェクトについて報告がなされた。

2014年7月にASBJは、EFRAG及びOICと共同でディスカッション・ペーパー（DP）「のれんはなお償却しなくてよいか」を公表している。DPでは、ASBJ、EFRAG及びOICの委員及びスタッフから構成されるリサーチ・グループの見解として、のれんについては償却及び減損アプローチを再導入することが適切としているほか、減損テスト及びIAS第36号「資産の減損」における開示要求について改善の余地があるとしている。会議では、DPで示した分析及び結論とともに、DPに寄せられたコメント（我が国関係者から入手したコメントを含む。）についても説明を行った。

この説明に対して、のれんについて指摘されている課題については減損テストの改善を通じて解決することが適当とのコメントが示された一方、のれんの償却について全般的な支持が示されつつも、検討を進めるにあたって償却年数や償却方法について、経済実態の忠実な表現とコストの双方の観点から、更なる検討が行うことが考えられるといったコメントが示された。

(2) 持分法

EFRAGは、2014年1月にショート・ディスカッション・シリーズ・ペーパー「持分法：測定基礎なのか一行連結なのか」を公表している。このセッションでは、EFRAG代表者から、本ペーパーに対して寄せられたコメントの概要が説明された。具体的には、本ペーパーに対して9通のコメントが寄せられたほか、寄せられたコメントの主なメッセージは、次のとおりであった旨の説明がなされた。

- 持分法の概念について、明確化が必要である。
- 本ペーパーは有用であるが、持分法を測定基礎か一行連結かのいずれか一方に整理するによって問題を解決することはできない。
- 持分法の目的に関する見解はさまざまである。

- 現行の概念の考え方及び IFRS のこれまでの開発過程を踏まえると、持分法を単に企業概念に基づく一行連結であるという見解は妥当ではない。
- 持分法を単に測定基礎と捉える見解に対しても、懸念が寄せられた。
- 全ての回答者は、実務上の問題及び IAS 第 28 号「関連会社及び共同支配企業に対する投資」でガイダンスが不足していることを認識している。

会議では、上記コメントを踏まえ、現状の持分法に関する課題について、考えられる解決策としては、「企業集団」の定義を再考し、境界線を決定する排他的支配の根拠を再評価すること、利用者に対する情報の有用性に焦点を当てること、持分法が何を達成しようとしているのかを明確化することが挙げられていた。

(3) キャッシュ・フロー計算書

このセッションでは、英国の財務報告評議会（FRC）が作成したペーパー「キャッシュ・フロー計算書及び関連する開示に関する課題」について説明がなされた。

本ペーパーは、FRC スタッフ個人の見解として作成されたものであり、FRC の見解ではない。また、本ペーパーは、キャッシュ・フロー計算書に関するすべての論点を包括的に検討したものでなく、製品及びサービスの提供を行う典型的な企業における課題について検討を行っている。

本ペーパーでは、キャッシュ・フロー情報の有用性、営業活動から生じるキャッシュ・フローのあり方、直接法と間接法の是非などについて議論されており、これには、FRC スタッフの暫定的な見解が含まれている。特に、営業活動から生じるキャッシュ・フローに関する FRC スタッフの暫定的な見解には、次が含まれている。

- 財務諸表には、営業活動からの損益と営業活動により創出または費消されたキャッシュとの調整表が含まれるべきである。
- 「営業活動」は、たとえば、顧客、従業員及び供給者との取引を含むものとして定義または記述すべきである。単にある項目が異常または非反復的だからといって、当該項目を営業活動から除外すべきではない。
- 「営業活動」は、残余とすべきではない。営業活動（またはキャッシュ・フロー計算書のその他のセクション）に関連しない項目は、別個に報告すべきである。

また、直接法によるキャッシュ・フロー計算書に関する FRC スタッフの暫定的な見解には、次が含まれている。

- 「営業活動によるキャッシュ・フロー」を算出するための特定の手法（間接法と直接法のいずれか）について、会計基準が要求又は許容する必要はない。利益と営業活動によるキャッシュ・フローの調整表が必要とされる場合、間接法が実務上広く用いられる可能性が高い。しかし、直接法が禁止されるべきでは

ない。

- 営業活動によるキャッシュ・フローのうち、特に重要な構成要素を識別した上で、会計基準において、当該構成要素の金額または関連する運転資本項目の変動について開示を要求すべきである。

会議では、FRC 代表者から本ペーパーの内容について説明がされた上で、議論が行われた。ASBJ からは、直接法キャッシュ・フローについて我が国関係者から聞かれている見解等を踏まえ発言をしている。

(4) 個別財務諸表

EFRAG は 2014 年 8 月にディスカッション・ペーパー「個別財務諸表」を公表している。このセッションでは、EFRAG 代表者から、個別財務諸表について指摘されている課題と EFRAG による暫定的な結論について説明がなされた。

会議では、個別財務諸表の利用者と連結財務諸表の利用者との相違等について議論されたうえで、考えられる課題として(1)個別財務諸表の目的の明確化、(2)子会社・共同支配企業・関連会社への投資の測定、(3)共通支配下企業との取引に関する会計処理、(4)株主への配当原資の開示が挙げられて議論された。

5. IFRS 適用が会計の品質及び経済に与えた影響

このセッションでは韓国会計基準委員会 (KASB) から IFRS 適用が会計の品質及び経済に与えた影響について説明された。

KASB 代表者からは、まず韓国において IFRS を適用した経緯として 2009 年 1 月から任意適用が認められ、2011 年 1 月から上場企業と金融機関に強制適用されたことが説明された。

次に 2011 年から 2014 年に行われた IFRS 適用が韓国経済に与えた影響に関する 16 の学術論文をレビューした結果について報告がなされた。具体的には、会計情報の価値に対する IFRS 適用の影響については見解が分かれていること、IFRS 適用当初において現地基準と IFRS の両方により報告していたことが会計情報の価値の改善に寄与していたこと、IFRS 適用後においてアナリストによる予測の精度が向上したこと、韓国における資本コストが減少したことなどが報告された。

6. IFRS 解釈指針委員会の活動状況

IFRS 解釈指針委員会の活動について、以前に開催された IFASS 会議においてアジェンダ設定の妥当性、対応策の妥当性、IASB との分担における効率性などについて疑問が呈されていた。そのため、本セッションにおいては、そのような疑問に答えるために最近における改善状況について、IASB スタッフから説明がなされた。

そこでは、2013年には16のアジェンダ決定を行い、2014年上半期では22のアジェンダ決定を行っていることが説明されたほか、解釈指針、年次改善、狭い範囲での改訂など適切な手段を選択し対応しているという説明がなされた。

また、IASBとの分担については、IASBとIFRS解釈指針委員会で行ったり来たりしないように、早期かつ頻繁な協働を行っていること、また、作業フローの見直しを行ったことが説明された。

7. 時事的な問題

(1) 退職給付制度の会計及び報告

このセッションではIAS第26号「退職給付制度の会計及び報告」に関する議論について、豪州会計基準委員会（AASB）代表者から説明があった。

IAS第26号は制度の加入者である事業主の会計処理ではなく、主に確定拠出制度と確定給付制度の会計処理を取り扱っている。IAS第26号はほとんど改正されておらず、他のIFRSの基本的な考え方と整合していない面が見受けられる一方、IAS第26号を適用している国が少ないため改正のニーズは少ないかもしれないとの説明があった。そのうえで、仮に改正する場合にオーストラリアの基準であるAASB1056が参考になるのではないかと説明があった。

(2) 企業結合において獲得した資産に係る公正価値測定の戻し入れの表示

このセッションでは、企業結合において獲得した資産に係る公正価値測定の戻し入れの表示について、EFRAG代表者から問題提起がなされた。

企業結合によって取得した資産及び負債は、取得日の公正価値で測定されるが、このとき、多くの場合、帳簿価額から「ステップ・アップ（増大）」される。例えば、小売業の棚卸資産は、IFRS13「公正価値測定」のB35項に基づき、必要な販売努力を完了する他の小売業者に当該在庫を販売する取引で受け取るであろう金額を反映した公正価値で測定する。このため、これらの資産が売却される際には、ステップ・アップの増大分は売却原価に含まれることとなり、連結グループの取得後の原価率が高くなる結果となる。

この会計処理について、一部の利用者は、ステップ・アップによって、企業結合後の財務諸表の予測価値が損なわれていると考えているほか、EFRAGのアウトリーチにおいては、作成者からも在庫に利益の大半が上乗せされてしまい、将来の利益率の悪化につながるという声が聞かれた旨が紹介された。

会議では、この問題について、①売上原価を、本来の売上原価とステップ・アップの戻し入れ分とに分けて開示する、②ステップ・アップの戻し入れと収益を相殺する、③ステップ・アップの戻し入れをその他の包括利益に計上する、④利用者が調整できる情報を注記するという対応策が示され議論された。

(3) IFRIC 第 12 号に関する建設フェーズにおける収益認識

このセッションでは、インドから IFRIC 第 12 号「サービス委譲契約」に関する建設フェーズにおける収益認識について問題提起がなされた。

特に、以下の状況において建設期間に営業者によって徴収される利用料は、営業者の収益として認識すべきか、それともプロジェクト全体に関して認識された無形資産の原価から控除されるべきかが論点とされ、議論された。

- 高速道路の既存の 4 レーンを 6 レーンに拡張し、これらの 6 レーンの運営・維持を行うための 30 年間にわたるサービス委譲契約が締結された。
- 30 年の中には、2 レーンの建設期間（約 3 年間）が含まれる。
- 営業者（民間企業）は、2 レーンの建設期間においても、既存の 4 レーンの維持・運営を行うことで、プロジェクト・コストの資金を確保するために、高速道路利用料を徴収することが認められている。
- 当該建設期間において徴収する利用料には、2 レーンの建設に関してのみ使用することができるという、使用上の制限が課されている。
- 当該建設期間における利用料は、委譲者（公的機関）が定める率によって決定され、当該率は、建設期間終了後も増加しない（インフレ調整は除く）。
- したがって利用料は、既存のルールと新たなルールに関して別個に定められていない。

これについて、(1)建設期間の利用料全額は、無形資産の原価から控除されるべきである、(2)建設期間の利用料は、（建設に対するサービス及び運営・維持に対するサービスとして、それぞれ）収益として純損益で認識されるべきである、(3)2 つの無形資産を別個に認識するという 3 つの見解が示され議論された。

(4) 国際会計基準（IAS）規則に関する欧州委員会の評価

欧州委員会（EC）は、規則 1606/2002（IAS 規則）の評価を実施している。EC は、評価の一部として、EC はすべての利害関係者から IAS 規則に関する経験についての意見を募集するためにアンケートを募っており、このアンケートでは、IAS 規則の目的適合性、IFRS の長所、エンドースメントのメカニズムと要件、IFRS 財務諸表の品質などについて質問をしている。

このセッションでは、アンケートで強調されている主要な論点の一部についての IFRS 財団スタッフの見解が紹介された。

8. IFASS メンバーによる新規プロジェクト

(1) 財務報告研究所の活動状況

このセッションでは、英国の FRC の内部組織として設立された財務報告研究所の活動状況が報告された。

財務報告研究所は財務報告の効率性を改善する目的で2011年10月に設立された。財務報告研究所は、財務報告に関して以下を含むいくつかの報告書を公表している。

- 会計方針の開示と関連する財務情報の統合
- 純債務の調整表
- 負債の条件と満期日に関する表
- 営業活動及び投資活動により生じるキャッシュ・フロー
- 市場リスクの開示

本セッションでは、FRC 代表者から、会計方針の開示と関連する財務報告の統合、純損益の調整表について、その内容の説明がなされた。また、現在、配当方針及び配当原資に関する開示、デジタル世界におけるコーポレート・レポーティングについてプロジェクトを進めているとの説明があった。

(2) 民間及び公的セクターにおける非営利機関の財務報告

このセッションでは、カナダ会計基準審議会（AcSB）から民間及び公的セクターにおける非営利機関（以下、NFPO）の財務報告について説明があった。

このセッションは、NFPO のための会計基準に関するカナダのアプローチに関する情報提供を行うこと、他の国又は地域における NFPO のための会計基準に関するアプローチに関する情報を得ることを目的としたものである。

カナダでは、以前は、すべての民間セクター及び公的セクターの NFPO は、同一の民間セクターの NFPO の基準に従っていたが、2010 年、AcSB は、民間セクターの NFPO に、IFRS 又は 2010 年、AcSB は、民間セクターの NFPO に以下の選択を許容した旨が説明された。また、民間セクターの NFPO 基準を実質的にそのまま公的セクターの基準に組み込み、公的セクターの NFPO は、NFPO 固有の基準がある公的セクターの基準又は NFPO 固有の基準がない公的セクターの基準のいずれかを選択して適用することとし、NFPO 固有のガイダンスを有している面で支持を受けたが、比較可能性と複雑性の観点から懸念が示された旨が説明された。

(3) 請求権の分類

このセッションでは、2014 年 7 月に EFRAG から公表されたディスカッション・ペーパー「請求権の分類」について EFRAG 代表者から説明がなされた。

請求権とは、企業の経済的資源に対する権利を意味し、各請求権に対して、相手先が識別可能な場合もあれば、そうでない場合もあるが、識別可能な相手先がいる場合において、金融商品の請求権に関して分類の問題が生じている。

今回のディスカッション・ペーパーは、EFRAG が概念フレームワーク DP での提案（「厳密な義務」アプローチと「狭い資本」アプローチ）を支持していないため、意思決定の枠

組みを識別し、共通の用語を確立することにより、IASB のプロジェクトを支援するために開発されたものである。

このディスカッション・ペーパーでは、請求権を分類する目的として①流動性の評価、②支払能力の評価、③財務業績の報告、④特定のクラスの商品の保有者へのリターンが挙げられている。流動性と支払能力については、流動性は期限となるときの義務を表すことを意味し、支払能力はその義務を満たすための企業の全体的な能力を表すことを意味するとして、両者は関連するが異なる目的を有すると整理している。この場合、公正価値に等しい価値でプットされる場合におけるプッタブル株式は、流動性を表す場合には負債だが、支払能力を表す場合には負債ではないとなる。

また、ディスカッション・ペーパーは、負債及び資本をそれぞれ積極的に定義するのか、いずれかを残余とするのか議論を行っている。負債及び資本をそれぞれ積極的に定義した場合には、いずれにも該当する項目が存在する可能性もあれば、いずれにも該当しない項目が存在する可能性がある。そのため、3つ目の構成要素を設ける是非について検討が行われたものである。

IASB は、最近、負債と資本の区分に関するリサーチ・プロジェクトに着手しており、IASB スタッフからは、本ディスカッション・ペーパーの取りまとめに対して謝辞が示された。

以 上